



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **M. A., S.**, zastúpený: *Advokátska kancelária N., spol. s r.o. H.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/225/8149-59178/2007/990705-r zo dňa 16.07.2007 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/52/2007-60 zo dňa 16.09.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/52/2007-60 zo dňa 16. septembra 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom č.k. 1S/52/2007-60 zo dňa 16.09.2008 Krajský súd v Prešove zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/225/8149-59178/2007/990705-r zo dňa 16.07.2007, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Snina dňa 27.04.2007 pod č. 705/230/6999/07/Zub, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel z dane príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 217 702,-- Sk.

Krajský súd rozsudok zdôvodnil tým, že na základe zisteného skutkového stavu správcom dane a žalovaným dospel k záveru stotožňujúc sa s názorom daňových orgánov, že žalobca nepreukázal počas daňovej kontroly *nákup* technologického zariadenia – extrudera, a preto odpis vo výške 729 167,-- Sk zaúčtovaný na ťarchu účtu 551 – odpisy nehmotného a hmotného investičného majetku, nie je výdavkom daňovníka preukázateľne vynaloženým na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov v súlade s § 24 ods. 1 zákona .č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Nadväzne na to bol upravený základ dane v súlade s § 23 ods. 3 písm. a/ citovaného zákona, vrátane iných položiek, o celkovú výšku 986 457,-- Sk. Daň zistená správcom dane bola vo výške 416 802,-- Sk a **rozdiel dane** medzi daňou uvedenou v daňovom priznaní a daňou zistenou správcom za zdaňovacie obdobie roku 2003 bol určený vo výške 217 702 Sk.

Krajský súd uviedol k tvrdeniam právneho zástupcu žalobcu vznesenými na pojednávaní dňa 16.09.2008, že všetky písomné doklady predložil žalobca zamestnancom správcu dane, čo vyplýva aj z protokolu zo dňa 24.04.2006, č. 705/320/1663-6406/06/Paň, a preto ak daňové orgány tvrdia, že sa v administratívnom spise doklad o zaplatení druhej splátky na kúpnu cenu za extrudér vo výške 2 000 000,-- Sk, *nenachádza, že uvedené námietky* žalobca vzniesol nad rámec námietok uplatnených v žalobe (§ 250h ods. 1 OSP). V zmysle § 250h ods. 1 OSP až do rozhodnutia súdu môže žalobca rozsah napadnutia správneho rozhodnutia obmedziť; rozšíriť ho môže len v lehote podľa § 250d OSP. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na obsah zápisníc o ústnom pojednávaní u správcu dane, z ktorých vyplýva, že žalobca žiadne skutočnosti vo vzťahu k nevráteniu dokladov nenamietal a toto tvrdenie uviedol po prvý raz až na pojednávaní pred súdom dňa 16.09.2008 a preto tieto tvrdenia vyhodnotil ako účelové.

S poukazom na ust. § 250j ods. 1 OSP Krajský súd v Prešove zamietol žalobu, keďže rozhodnutia a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca uvádzajúc, že dôvod, o ktorý súd oprel svoje rozhodnutie, že žalobca neunesol dôkazné bremeno podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, považuje za nesprávny, keďže v daňovom konaní neboli vykonané žalobcom navrhované dôkazy. Súd pochybil, keď dospel k záveru, že rozhodnutia a postup žalovaného sú v súlade so zákonom. Skutočnosť, že príjem za predaj extrudéra nebol vedený v peňažnom denníku P. M. nepreukazuje, že takýto príjem P. M. nemal, ale len, že ho do peňažného denníku nezaevidoval. Rovnako, že takýto extrudér neevidoval v hmotnom investičnom majetku nepreukazuje, že extrudér P. M. nevlastnil, ale iba že ho neevidoval v súpise hmotného investičného majetku. Za hodnoverný dôkaz, ktorý by preukázal skutočnosť, že P. M. extrudér predal žalobcovi, je podľa žalobcu znalecký posudok grafológa, ktorý by potvrdil, že kúpnu zmluvu podpísal nebohý P. M., pričom však prvostupňový súd pokladal tento dôkaz za nadbytočný.

Rovnako neboli vykonané dôkazy navrhované žalobcom a to vypočutie svedka J. V. na skutočnosti súvisiace s uzatvorením kúpnej zmluvy, neprihliadol na dôkaz svedčiaci v prospech žalobcu, na tvrdenia V. Č., ktorý bol svedkom pri dodávke extrudéra, neprihliadol na výpoveď svedkyne M. Ž., ekonómky, ktorá potvrdila výdavok 2 000 000,-- Sk a tieto vyhodnotil prvostupňový súd ako nehodnoverné a účelové. Rovnako nevzal do úvahy skutočnosť, že žalobca tento extrudér vlastní a používa v prevádzkových priestoroch v B., ktoré si prenajíma od spoločnosti A., a.s., S. na základe nájomnej zmluvy, ktorú v daňovom konaní riadne predložil. Z tohto dôvodu považuje tvrdenia žalovaného o tom, že žalobca nepreukázal existenciu extrudéra a výdavku 2 000 000,--Sk za nepravdivé a v rozpore so skutočným stavom.

Odvolaťel' tvrdí, že splnil zákonné podmienky uplatnenia odpisu vo výške 729 167,-- Sk v súlade s § 30 zák.č. 366/1999 Z.z., keďže technologické zariadenie extrudér žalobca evidoval k 31.12.2003 vo svojom majetku a počas roka 2003 ho používal na dosiahnutie, zabezpečenie zdaniteľných príjmov. Odvolaťel' uvádza, že spôsob dokazovania v daňovom konaní bol v rozpore s ust. § 15 ods. 5 písm. c/ a § 29 ods. 2, 4 zákona č. 511/1992 Zb., najmä bolo porušené právo žalobcu navrhovať a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Keďže správca dane ani žalovaný nepostupovali tak, aby čo najúplnejšie zistili všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a nevykonali všetky navrhované dôkazy. Dokazovanie vykonávali spôsobom spochybňujúcim ich nestrannosť a nezaujatosť, teda mali najmä za preukázané skutočnosti svedčiace v neprospech žalobcu, účelovo manipulovali so zisteniami, napríklad v zápisnici o miestnom zisťovaní zo dňa 06.07.2004 č. 705/340/388-17548/04/Paň tvrdili, že druhý extrudér sa v priestoroch žalobcu nenachádza, ale že sa nachádza v priestoroch spoločnosti A., a.s., S., pričom opomenuli, že uvedené priestory má žalobca od spoločnosti A., a.s., prenajaté a nachádzajú sa v B.

S poukazom na uvedené navrhol, aby odvolací súd zmenil výrok rozsudku krajského súdu, ktorým sa žaloba zamietla tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 16.07.2007 zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie. Rovnako, aby priznal žalobcovi právo na náhradu trov konania.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný dňa 28.11.2008, pričom uviedol, že považuje rozsudok krajského súdu za vecne správny, keďže dôkazy, ktoré navrhoval žalobca, ktorými chcel preukázať nákup extrudéra, správca dane zhodnotil ako nepravdivé, resp. ich nevykonal. Dôvody uvádzané v odvolaní považuje za identické s dôvodmi uvedenými v žalobe, pričom k nim zaujal podrobné stanovisko vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 15.11.2007. Rovnaké dôvody uplatnil žalobca v konaní č. 1S/15/2007 ukončenom v odvolacom konaní na Najvyššom súde Slovenskej republiky vo veci 3Sžf/27/2008.

Na podklade uvedených skutočností navrhol žalovaný, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. 1S/52/2007-60 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP, v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné a napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, keďže sa stotožnil s odôvodnením Krajského súdu v Prešove v plnom rozsahu.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa oboznámil s obsahom pripojeného administratívneho aj súdneho spisu a nezistil, že by preskúmané rozhodnutie žalovaného bolo vydané v rozpore so zákonom. Správca dane, ako aj žalovaný, pri vydaní rozhodnutia vychádzali z ustanovení zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, v znení účinnom ku dňu 31.12.2003.

Z obsahu dodatočného platobného výmeru správcu dane Daňového úradu Snina č.705/230/6999/07/Zub zo dňa 27.04.2007 ako aj z napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 16.07.2007 odvolací súd zistil, že položky zvyšujúce základ dane z príjmov fyzických osôb u žalobcu za zdaňovacie obdobie 2003 sú:

- a) sumy, ktoré neoprávnene skrátili príjmy – § 23 ods. 3 písm. b/ zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov, zvýšenie celkových tržieb o čiastku 45 165,-- Sk,
- b) výdavky (náklady), ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 25, alebo ktoré boli vynaložené v rozpore alebo nad rozsah § 24 zák.č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov, pri vyčíslení výdavkov žalobcu bolo správcom dane zistené, že výdavky uvedené v hlavnej knihe predloženej daňovníkom v rámci opakovanej daňovej kontroly, obsahujú aj výdavok – hodnota daru, o ktorý bol upravený základ dane o 1 000,-- Sk. Keďže žalobca nepreukázal skutočný nákup extrudéra od P. M., potom nemohol ani realizovať z takto nepreukázateľne zakúpeného stroja odpisy vo výške 729 167,-- Sk. Rovnako neboli uznané správcom dane výdavky žalobcu za ostatné pokuty, penále a úroky z omeškania vo výške 16 033,-- Sk. Ďalej kontrolná skupina zistila, že súčasťou výdavkov žalobcu sú tiež splátky vo výške 148 390,-- Sk a konečný zostatok vo výške 113 070,-- Sk, preto kontrolná skupina zvýšila základ dane v súlade s § 23 ods. 3 písm. a/ o rozdiel, o ktorý leasingové splátky uplatnené v účtovníctve prevyšovali odpis vo výške jednej polovice z vypočítaného ročného odpisu z hmotného majetku evidovaného v majetku

daňovníka v prípade predčasne ukončenej nájomnej zmluvy pri dojednaní práva kúpy prenajatej veci vo výške 174 899,-- Sk.

- c) sumy podľa § 24 ods. 3 zákona č. 366/1999 Z.z. v znení neskorších predpisov a sumy zmluvných pokút, ktoré neboli zaplatené do konca zdaňovacieho obdobia alebo iného termínu vyplývajúceho zo zákona. rovnako bol zvýšený základ dane o uvedené poistné vo výške 20 193,-- Sk.

Celková položka zvyšujúca základ dane podľa § 23 citovaného zákona č. 366/1999 Z.z. bola stanovená na sumu 986 457,-- Sk.

Podľa § 5 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov v znení účinnom k 31.12.2003, ďalej len zákon č.366/1999 Z.z., základom dane je suma, o ktorú príjmy plynúce daňovníkovi v kalendárnom roku (ďalej len „zdaňovacie obdobie“) presahujú výdavky preukázateľne vynaložené na ich dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie, ak ďalej pri jednotlivých druhoch príjmov (§ 6 až 10) nie v je ustanovené inak.

Podľa § 7 ods. 1 písm. b/ zákona č. 366/1999 Z.z. príjmami z podnikania sú príjmy zo živnosti.

Podľa § 23 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. základom dane je rozdiel medzi príjmami s výnimkou príjmov, ktoré nie sú predmetom dane, príjmov oslobodených od dane a daňovými výdavkami (§ 24), a to pri rešpektovaní ich vecnej a časovej súvislosti v danom zdaňovacom období. Ak daňové výdavky presahujú príjmy, rozdiel je daňovou stratou.

Podľa § 23 ods. 2 zákona č. 366/1999 Z.z. pri zisťovaní základu dane podľa odseku 1 sa vychádza

- a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 9 ods. 4, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami...

Podľa § 24 ods. 1 citovaného zákona daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve 5) daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, 85) preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 366/1999 Z.z. daňové výdavky podľa odseku 1, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú aj podľa písmena a/ odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 26 až 33) s výnimkou uvedenou v § 25;

Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 366/1999 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov, aj keď o týchto výdavkoch (nákladoch) daňovník účtoval, 5) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie nie je dostatočne preukázané, atď.

V tomto prípade podľa názoru odvolacieho súdu žalobca nepreukázal reálny nákup extrudéra s príslušenstvom od dodávateľa P. M., K. na základe kúpnej zmluvy na nákup technologického zariadenia extrudéra v cene 2 500 000,-- Sk, keďže nepreukázal spôsob ani samotnú realizáciu dodania predmetu kúpnej zmluvy, reálne zapltenie kúpnej ceny splatnej v roku 2003 vo výške 2 000 000,-- Sk zákonným spôsobom, t.j. predložením účtovných a daňových dokladov správcovi dane. Žalobca ani podľa názoru odvolacieho súdu nepreukázal, že uvedenú sumu vyplatil priamo v hotovosti P. M. ako predávajúcemu, pričom o tejto skutočnosti nepredložil žiaden relevantný dôkaz. Na podklade uvedených skutočností odvolací súd konštatuje, že neboli splnené podmienky na odpis, ktorý si žalobca z uvedeného stroja uplatnil.

S vyhodnotením výpovede ekonómky žalobcu M. Ž. dňa 20.06.2006 správcom dane ako účelovej sa stotožnil aj odvolací súd, keďže uvedený záväzok vo výške 2 000 000,-- Sk ku dňu 31.12.002 nebol evidovaný v evidencii žalobcu a to napriek tomu, že dňa 20.09.2002 mala byť uhradená hotovostne len časť kúpnej ceny vo výške 500 000,-- Sk a uvedenú skutočnosť samotný žalobca, ani jeho ekonómka pani Ž. nevysvetlili. Sama o sebe existencia extrudéra nie je predpokladom na to, aby si daňovník, teda žalobca mohol uplatňovať daňové odpisy v celkovej výške 729 167,-- Sk, rovnako sa tu súd stotožnil so závermi krajského súdu, že žalobca v tejto časti neuniesol dôkazné bremeno v súlade s § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca reálny nákup extrudéra a zapltenie kúpnej ceny dohodnutej v zmluve zo dňa 31.10.2002, ktorú uzavrel ako kupujúci s predávajúcim P. M. K., nepreukázal. O úhrade časti kúpnej ceny účtoval žalobca v roku 2002 a to konkrétne výdavkovým pokladničným dokladom č. V407 zo dňa 20.09.2002, ktorý bol zaúčtovaný v účtovnom denníku dňa 20.09.2002 zápisom č. 1742 v sume 500 000,-- Sk. Zostávajúca časť kúpnej ceny mala byť evidovaným záväzkom ku dňu 31.12.2002, avšak v predloženej evidencii záväzkov k tomuto dátumu správca dane zistil, že daňový subjekt takýto záväzok voči P. M. neeviduje. Ku tejto skutočnosti žalobca na ústnom pojednávaní u správcu dane uviedol, že záväzok nie je evidovaný z toho dôvodu, že uvedenú sumu uhradil dodávateľovi P. M. v hotovosti – a to celú sumu vo výške 2 500 000,-- Sk. K dôvodom, prečo takáto platba nie je v účtovníctve zaúčtovaná sa nevedel vyjadriť. K týmto dôvodom odkázal na vypočutie jeho zamestnankyne pani Ž., s ktorou sa dňa 20.06.2006 uskutočnilo ústne pojednávanie, pričom ekonómka uviedla, že platba na sumu 2 000 000,-- Sk bola zaúčtovaná, avšak ku skutočnosti, prečo sa takýto doklad nenachádza v účtovnom denníku, k tomu sa už vyjadriť nevedela. Žalobca v priebehu opakovanej kontroly úhradu zostávajúcej kúpnej ceny 2 000 000,-- Sk nepreukázal.

Správca dane požiadal príslušného správcu dane dodávateľa žalobcu pána M., Daňový úrad Bratislava VI, o preverenie uvedených skutočností, pričom na základe miestneho

zistovania č. 801/340/73308/04/Dej zo dňa 17.06.2004 bolo zistené a to po preverení peňažného denníka za rok 2002 P. M., že k predaju extrudéra nedošlo. K dôkazom navrhnutým žalobcom na vypočutie svedka V. Č. sa vyjadril žalovaný na strane 5 napadnutého rozhodnutia a to tak, že menovaný k podanému odvolaniu žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru predložil písomné svedectvo, ktoré žalovaný neuznal, vyhodnotil ho ako nehodnoverné a účelové. Navrhnutého svedka V. daňovník bližšie neoznačil, z tohto dôvodu nebol vypočutý.

Dokazovanie vykonané správcou dane ako aj žalovaným považuje odvolací súd za dostatočné. V tomto prípade podľa názoru odvolacieho súdu žalobca nepreukázal, že by skutočne zaplatil celú kúpnu cenu tak, ako to bolo dohodnuté v predmete kúpnej zmluvy, časť kúpnej ceny vo výške 2 000 000,-- Sk nebola evidovaná ako záväzok žalobcu ku dňu 31.12.2002, rovnako neboli predložené doklady preukazujúce zaplatenie zvyšnej časti kúpnej ceny počas roku 2003.

Podľa názoru odvolacieho súdu postupoval krajský súd procesne správne, ak neprihliadol na nové skutočnosti uvádzané žalobcom až na pojednávaní prvostupňového súdu dňa 16.09.2008, keďže postupoval podľa § 250h ods.1 a § 250b ods.1 OSP.

Napokon treba uviesť, že v danom prípade je súdne, ale aj daňové konanie koncentrované, čo znamená, že žalobca môže žalobné body rozširovať len do konca lehoty na podanie žaloby. K žalobným bodom, ktoré boli uplatnené neskôr, súd nemôže prihliadať. *V tejto veci preto žalobca mohol úspešne namietať nezákonnosť rozhodnutia napádaného v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, len v rozsahu dôvodov uplatnených v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, prípadne v jeho doplnení alebo zmene podanej najneskôr do 15 dní od podania odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. **Na daňové konania sa s účinnosťou od 01.01.2004 viaže tzv. zásada koncentrácie konania,** pretože podľa § 46 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb. *odvolávajúci sa proti rozhodnutiu správcu dane môže odvolanie doplniť alebo pozmeniť najneskôr do 15 dní odo dňa podania odvolania.**

Dôvody uvádzané právnym zástupcom žalobcu na pojednávaní pred krajským súdom neboli namietané v žalobe, rovnako neboli uplatnené ani v odvolaní proti napadnutému dodatočnému platobnému výmeru zo dňa 27.04.2007, preto na ne ani odvolací súd nemohol prihliadnuť.

S poukazom na uvedené odvolací súd dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny, z tohto dôvodu ho potvrdil, keďže neboli zistené skutočnosti vedúce k záveru, že by správca dane či žalovaný vydali nezákonné rozhodnutie.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 08. októbra 2008

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková